

PROCEDIMENTOS DE ALOCAÇÃO DE CUSTOS EM UMA OSCIP À LUZ DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE¹

PROCEDURES OF COST ALLOCATION IN AN OSCIP: UNDER THE PROVISIONS OF BRAZILIAN ACCOUNTING STANDARDS

ASIGNACIÓN DE LOS COSTOS EN UNA OSCIP EN LA LUZ DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD BRASILEÑAS

Marlon Francisco Cavalcante, Pós graduando em contabilidade e planejamento tributário pela Faculdade Salesiana do Recife. Endereço profissional: Avenida Conde da Boa vista, CEP 50070-280, Recife, Pernambuco. Telefone (81) 99721-2430, email: marlon.bastos@yahoo.com.br.

Ana Lucia Fontes de Souza Vasconcelos, Doutora em Serviço Social pela Universidade Federal de Pernambuco. Endereço Profissional: Avenida Professor Moraes Rego, 1235, Cidade Universitária, Recife, Pernambuco, CEP: 50670-901. Telefone: (81)99247-8227. Email: anafontes_ufpe@yahoo.com.br.

Nadielli Maria dos Santos Galvão, Mestranda em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco. Endereço Profissional: Avenida Professor Moraes Rego, 1235, Cidade Universitária, Recife, Pernambuco, CEP: 50670-901. Telefone (81) 9262-5659, email: dielli_92@yahoo.com.br.

RESUMO

Este estudo objetiva identificar os procedimentos de alocação de custos em uma OSCIP, reconhecida como Utilidade Pública Federal, confrontando com as normas brasileiras de contabilidade para as entidades sem fins lucrativos (ITG 2002), a fim de propor uma reestruturação do modelo de alocação de custos, tornando assim, este mais adequado à realidade da entidade e, ao mesmo tempo, mais eficiente no controle dos gastos por departamento. A entidade escolhida trabalha na área da saúde, fornecendo assistência às famílias das crianças e adolescentes atendidos no centro de oncohematologia pediátrica do hospital universitário Oswaldo Cruz, na cidade do Recife/PE. Trata-se de um estudo de caso, onde foram realizadas visitas *in-locus*, entrevistas não estruturadas e análise dos documentos da organização referente aos gastos, recursos disponíveis e atividades por departamento. Conclui-se que os procedimentos de apuração de despesas estavam sendo realizados ao fim do período com verificação dos recursos disponíveis e dos gastos sem segregação das receitas, despesas e custos, conforme exigido pela ITG 2002. O modelo elaborado através deste trabalho dividiu a organização em centros de custos, elencou as atividades de cada um e definiu critérios de rateio para os custos indiretos. Acredita-se que o modelo proposto pode

¹ Artigo submetido em 17/01/2015, aceito em 07/07/2015 e divulgado em 31/12/2015 pelo Editor João Carlos Hipólito Bernardes do Nascimento, após *double blind review*.

auxiliar a gestão no melhor controle dos seus gastos e um mapeamento dos centros de custos com maior utilização dos recursos disponíveis para a execução das atividades da entidade.

Palavras-chave: Alocação de custos; Normas Brasileiras de Contabilidade; OSCIP.

ABSTRACT

This paper aims to identify the cost allocation procedures in a OSCIP, recognized as Public Utility Federal, comparing with Brazilian accounting standards for nonprofit organizations (ITG 2002) in order to propose a restructuring cost allocation model, thus making this more appropriate to the reality of the entity and at the same time more effective in controlling spending by department. The chosen organization works in health care, providing assistance to families of children and adolescents in the center of pediatric oncology and hematology from the University Hospital Oswaldo Cruz, in Recife, Pernambuco. This is a case study, which were performed in-locus visits, unstructured interviews and analysis of the organization's documents referring to the costs, resources and activities by department. We conclude that the expenses calculation procedures were being carried out after the time with verification of available resources and spending without segregation of revenues, expenses and costs, as required by ITG 2002. The model developed through this research divided to the organization cost centers, listed the activities of each set and apportionment criteria for indirect costs. It is believed that the proposed model can assist the management in better control of your spending and a mapping of cost centers with greater use of available resources for the implementation of the entity's activities.

Keywords: Cost Allocation; Brazilian rules of Accounting; OSCIP.

RESUMEN

Este estudio tiene como objetivo identificar los procedimientos de asignación de costes en una OSCIP, reconocido como de Utilidad Pública Federal, comparando con las normas contables brasileñas para las organizaciones sin fines de lucro (ITG 2002) con el fin de proponer un modelo de asignación de costes de reestructuración, con lo que está más adecuado a la realidad de la entidad y al mismo tiempo más eficaz en el control del gasto por departamento. La organización elegida trabaja en el cuidado de la salud, la prestación de asistencia a las familias de niños y adolescentes en el centro de pediatría oncología y hematología de el Hospital Universitario Oswaldo Cruz, en Recife, Pernambuco. Se trata de un caso de estudio, que se realizó visitas en locus, entrevistas no estructuradas y análisis de los documentos de la organización que se refieren a los costos, los recursos y las actividades por departamento. Llegamos a la conclusión de que los procedimientos de cálculo los gastos se están llevando a cabo después de la hora con la verificación de los recursos disponibles y el gasto sin segregación de los ingresos, gastos y costos, como lo requiere la ITG 2002. El modelo desarrollado a través de esta obra dividida la organización centros de costos, enumeran las actividades de cada set y prorrateo criterios de costes indirectos. Se cree que el modelo propuesto puede ayudar a la gestión de un mejor control de sus gastos y una cartografía de los centros de coste con un mayor uso de los recursos disponibles para la ejecución de las actividades de la entidad.

Palabras clave: Asignación de costos; Normas brasileñas de Contabilidad; OSCIP.

1. INTRODUÇÃO

No Brasil existem cerca de 2.132 hospitais sem fins lucrativos e 3.897 entidades que realizam outros serviços da área da saúde (IBGE, 2010), existindo, especificamente, em Pernambuco 18 hospitais filantrópicos². Em dezembro de 2013, o Governo Federal anunciou uma verba destinada a 12 Santas Casas e entidades filantrópicas do Estado de Pernambuco com o objetivo de aumentar o número de cirurgias, exames realizados e atendimento a pacientes, sendo o investimento total de 48,9 milhões de reais (JC ONLINE, 2013).

A entrada de recursos das entidades que compõe o Terceiro setor é constituída basicamente de doações, contribuições, subvenções, e convênios. Ou seja, estas entidades dependem tão somente do voluntariado e dos repasses realizados pelo Governo. (CALEGARE, PEREIRA, 2011). No que se refere aos hospitais filantrópicos 64% das receitas é oriunda do SUS (LIMA et al., 2007)

Diante da existência de dificuldades de arrecadação de recursos por parte das entidades que compõem o terceiro setor, estas precisam realizar um controle eficiente dos seus gastos visando uma melhor utilização e o mínimo desperdício dos seus recursos. O controle de custos para estas entidades também possibilita uma melhor prestação de contas para a sociedade de como a organização vem utilizando aquilo que lhe foi destinado (FAGUNDES et al., 2012).

Diante desse contexto, está inserido o Grupo de Ajuda à Criança Carente com Câncer em Pernambuco – GAC, uma entidade sem fins lucrativos, reconhecida como Utilidade Pública Federal, que trabalha na área da saúde, fornecendo assistência às famílias das crianças e adolescentes atendidos no Centro de Oncohematologia Pediátrica do Hospital Universitário Oswaldo Cruz.

O objetivo deste trabalho foi identificar os procedimentos da alocação de custos da entidade e elaborar um modelo que se adeque à realidade da organização, sendo ao mesmo tempo eficiente no controle dos gastos por departamento, bem como harmonizado com as normas brasileiras de contabilidade vigente. A elaboração do modelo se deu pelo fato da entidade não apresentar, de forma organizada, a gestão dos seus custos.

O alcance deste objetivo se deu através de um estudo de caso na entidade, onde foram realizadas visitas e entrevistas não estruturadas com os gestores a fim de conhecer os serviços prestados, os departamentos da organização, seus custos e recursos disponíveis para realização das atividades. Com base nisso, foi elaborado um modelo de alocação dos custos a fim de auxiliar os gestores da entidade a visualizarem os custos incorridos por setor.

A justificativa para a realização do trabalho se dá pelo fato de possibilitar uma melhor apuração dos custos organizacionais, visualizando as áreas da entidade com maior incidência de gastos. Assim, os gestores poderão trabalhar na redução de custos de forma que estes sejam eficazes e eficientes na prestação dos seus serviços.

O trabalho possibilita, através da entrega de um modelo completo de apuração custos para entidade, que tanto a organização estudada quanto a sociedade sejam favorecidas, pois o corpo social é o principal usuário dos serviços da organização, bem como potenciais doadores de recursos para esta, e através da prestação de contas será possível uma visualização mais coerente de como os recursos destinados à entidade estão sendo utilizados.

²CNESNet – Consulta realizada em 25/07/2014. Disponível em: < <http://cnes.datasus.gov.br/>>

O estudo está dividido em cinco seções, sendo esta uma seção introdutória onde é apresentado o contexto e o objetivo da pesquisa. A segunda seção trata de uma revisão da literatura onde são apresentados estudos anteriores com escopo semelhantes ao deste trabalho. Em seguida, na terceira seção, é apresentada a metodologia adotada para realização do trabalho. A quarta seção destaca os resultados da pesquisa, evidenciando o modelo de custos elaborado para a instituição escolhida para estudo. Por fim, a quinta seção apresenta a conclusão do estudo, suas contribuições e limitações.

2. REVISÃO DA LITERATURA

Nesse tópico será realizada uma breve explanação da contabilidade de custos com ênfase em pesquisas que abordaram esse tema em entidades sem fins lucrativos e em organizações hospitalares.

2.1 Contabilidade de custos em entidades do terceiro setor

A contabilidade de custos tem sido cada vez mais relevante nas organizações, pois passou de mera auxiliar na avaliação de estoques tornando-se uma importante arma de controle e decisão gerencial (MARTINS, 2003). A gestão dos custos nas entidades possui objetivos, dentre os quais Leoni (2000) destaca: determinar a rentabilidade da empresa; traduzir através dos seus relatórios as causas das variações ocorridas entre o custo orçado e o custo real; avaliar e propor medidas corretivas e fornecer informações que auxiliem na tomada de decisão, no planejamento e controle de acordo com as necessidades dos níveis gerenciais.

Diante do fato de que as entidades do terceiro setor recebem recursos oriundos dos entes públicos bem como de doações de entidades privadas e da própria população, é necessária uma gestão dos seus custos de forma que exista uma eficiência na utilização dos recursos para a execução das atividades da organização. Estudos têm sido realizados com o objetivo de verificar o método de gestão de custos adotados nestas entidades.

Um exemplo é o estudo de Martins, Pedrosa Neto e Araújo (2008), que analisaram a gestão de custos de uma entidade do terceiro setor, localizada no Estado da Paraíba na cidade de Campina Grande, atuante na área de tecnologia, tendo a maioria dos seus recursos disponibilizados através de convênios com o Governo. Já que a entidade é a única a oferecer o serviço no Estado, esta procura reduzir seus custos sem deixar a qualidade do serviço cair. O direcionador de custos utilizado é o material direto utilizado, que serve como parâmetro para rateio dos custos indiretos. Quando não ocorriam custos indiretos no serviço, eram considerados apenas os custos de mão de obra.

Fagundes et al. (2012), através de um estudo de caso, investigaram a situação contábil, com ênfase na gestão de custos, de uma entidade filantrópica situada no Estado do Rio Grande do Sul, e concluíram que a entidade estudada, apesar de possuir uma contabilidade formal, não realizava uma gestão dos seus custos. Diante disso, os autores lançaram a proposta da entidade elaborar um modelo de plano de contas para o registro contábil e o gerenciamento dos seus custos operacionais e não operacionais de forma segregada entre seus dez departamentos.

Os mesmos autores esperavam que, após a adoção destas medidas, a entidade seria capaz de mapear as suas atividades e gerar informações mais precisas sobre cada setor, além de determinar o custo total por atendimento, a fim de que deficiências operacionais fossem identificadas. Também era esperado que, num segundo momento, as informações geradas

pelo modelo viessem a contribuir na captação de novos doadores, visto que poderá ficar mais claro, para estes, quantas pessoas poderão ser atendidas com a sua contribuição.

No mesmo direcionamento, Zacarias et al. (2008) apresentaram uma proposta de apuração de custos em uma instituição de longa permanência de idosos da cidade de Maringá/PR. Inicialmente, os autores verificaram a existência de cinco setores na entidade: administração, cozinha, lavanderia enfermagem e dormitórios; foi destacado que 33,46% dos recursos recebidos pela entidade foram provenientes do Poder Público Municipal e Federal, em 2007, seguido das aposentadorias dos idosos (23,4%), pois estas entidades podem reter até 70% do benefício previdenciário destes para a manutenção das atividades.

Para a apuração dos custos, os autores primeiramente classificaram os idosos em habilitados, cadeirantes e acamados. Em seguida, classificou os custos: Custos diretos da classe de idosos (medicamentos, fraldas e mão de obra), Custos indiretos da classe de idosos (rateados proporcionalmente à quantidade de idosos) e Custos dos departamentos (com três tipos de rateio: número de funcionários, metro quadrado e número de bens do imobilizado). Com isso, os autores acreditam que alcançaram o objetivo proposto pelo trabalho, bem como possibilitaram aos gestores informações que permitam priorizar determinados serviços, visualizar a classe de idosos que possui mais custos e quais os custos que podem ser eliminados ou minimizados.

Em um direcionamento semelhante é possível citar o estudo de Lunardi e Marian (2012), também realizado em uma instituição de longa permanência de idosos situada no estado de Santa Catarina. No aludido trabalho, os autores procuraram identificar os custos por hóspedes.

Pouca informação gerada pelo modelo de alocação de custos foi o problema encontrado por Scarpin e Santos (2012) em uma entidade sem fins lucrativos, voltada para a área de saúde. Através de entrevista com o contador da instituição, os autores concluíram que o sistema de custos é voltado estritamente para controle financeiro, sendo que a empresa possui carência de informações para decisões estratégicas. Longo, Leal e Medeiros (2009) identificaram, nesta mesma perspectiva, que uma entidade mineira, por não ter um controle dos seus custos apresenta dificuldade com o processo de tomada de decisão, bem como resultados negativos por conta da ausência de um gerenciamento dos recursos e custos para realização das atividades.

Também apontado por Alves et al. (2012), os custos, em organizações sem fins lucrativos no estado de Minas Gerais, são gerenciados apenas para fins de controle dos gastos, sem o escopo de um controle gerencial da organização. Os autores destacam que este resultado é decorrente da falta de conhecimento dos gestores das entidades, visto que boa parte destes não possuem formação que proporcione arcabouço para realização destas atividades.

Diante do exposto, percebe-se que estudos anteriores apontam a necessidade de uma gestão de custos das organizações sem fins lucrativos, apontando que esta é uma ferramenta que auxilia a tomada de decisão por parte dos gestores, bem como proporciona uma melhor gestão dos recursos disponíveis.

2.2 Contabilidade de Custos na área da Saúde

Implantar um sistema de custo na área da saúde, especificamente nos hospitais, requer a passagem por oito fases distintas: 1- Conhecimento da Instituição, 2- Estruturação de centros de custos; 3- Alocação dos custos diretos; 4- Identificação dos critérios de rateio; 5- Distribuição dos custos comuns; 6- Rateios dos Centros de Custos Administrativos; 7- Rateio dos Centros de Custos Auxiliares de Produção; e por último 8- Custos por Procedimentos.

(MADEIRA, TEIXEIRA, 2004). Outros estudos foram realizados no que se refere à Contabilidade de Custos em Hospitais.

Gomes et al. (2007), com o objetivo de comparar a percepção dos administradores de hospitais públicos e privados em relação ao sistema de custos implantado, entrevistou 41 gestores, sendo 22 da rede privada e 19 da rede pública. Os autores testaram a hipótese de que existe diferença significativa entre a percepção dos gestores públicos e privados. Após a aplicação do questionário foi alcançado o seguinte resultado conforme evidenciado no Quadro 1:

Quadro 1: Resultados da Pesquisa sobre Percepção dos Gestores de Hospitais

Variáveis referentes às informações geradas pelo sistema em uso	Percepção entre os agentes
Satisfação das necessidades do hospital	Diferença significativa
Eficácia das informações frente às necessidades dos usuários	Diferença significativa
Importância das informações de custos no cotidiano	Não possui diferença significativa
Promoção da qualidade dos serviços e da efetividade do hospital	Diferença significativa
Características de funcionamento do hospital	Diferença significativa
Disponibilidade das informações de custos para os usuários	Diferença significativa
Investimentos para divulgação de custos hospitalares	Diferença significativa

Fonte: Adaptado de Gomes et al. (2007).

Os dados apontam para um possível desconhecimento do método em uso. A pesquisa conclui que, na maioria das variáveis pesquisadas, existe diferença significativa, e que os respondentes dos hospitais privados, em sua maioria, consideram o sistema de custos adotado nas suas entidades como satisfatório no que se refere ao atendimento das necessidades do hospital e de seus usuários.

Borget, Alves, Schultz (2010) realizaram um levantamento com funcionários de um hospital público do Rio Grande do Sul especializado em Traumatologia e Cirurgia de Trauma. Os funcionários foram divididos em dois grupos: Nível superior (médicos, fisioterapeutas e enfermeiros) e Nível técnico (técnicos gessistas, auxiliares técnicos e técnicos em enfermagem). Quando questionados sobre o conhecimento do sistema de custos do hospital, 85,19% dos respondentes de nível superior afirmaram não possuir nenhum conhecimento, contra 56,76% do pessoal de nível técnico; Quanto aos Custos dos procedimentos realizados no setor, 64,29% do pessoal de nível superior respondeu não ter nenhum conhecimento, e do pessoal de nível técnico 62,16%. Estes também foram questionados quanto à forma de participação no processo de implantação do sistema de custos e os dois grupos de funcionários responderam, em sua maioria, que participaram fornecendo informações quanto à quantidade gasta em suas atividades com materiais.

Conforme abordado, percebe-se que os gestores possuem necessidade de que o sistema de custos deve objetivar não somente o controle dos recursos oferecidos a estas entidades, mas também uma análise interna que possibilite à gerência um melhor conhecimento dos resultados e do funcionamento da organização.

Assim, este estudo busca adaptar um modelo de gerenciamento de custo em uma entidade do terceiro setor, ligada a área da saúde, para que os usuários internos possam ter a condição de monitoramento dos gastos por atividade desenvolvida.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Trata-se de um estudo de caso em uma instituição sem fins lucrativos, atuante na área da saúde da cidade do Recife/PE. Quanto à abordagem do problema, foi adotado o método qualitativo em que se procurou verificar os tipos de gastos por atividade dos serviços prestados pela entidade, categorizando conforme recomenda a ITG 2002. Para atingir este objetivo foram realizadas visitas *in-locus* na entidade com reuniões pré-agendadas com os responsáveis pela área financeira e a coordenação de projetos. As entrevistas possuíam questões não estruturadas para levantamento dos critérios de arbitragem que fundamenta o modelo de custo utilizado pela OSCIP. Em um segundo momento, o contato com a entidade foi via internet para recebimento de documentos e relatórios utilizados no controle interno como: relatório de atividades, modelo de controle de custos com objetivo de identificar os critérios de apropriação e direcionadores de recursos.

Os documentos enviados pela entidade serviram de matéria prima para a realização do trabalho, proporcionando uma melhor visão ao problema, possibilitando uma reelaboração do modelo utilizado pela organização a partir dos marcos teóricos e das normas brasileiras de contabilidade.

A escolha da entidade se deu por conveniência, pelo fato da entidade ter aceitado participar como práticas de ensino no ano de 2014 na disciplina de contabilidade aplicada ao terceiro setor na graduação e ter disponibilizado os dados necessários para realização da pesquisa.

4 ANÁLISE DOS DADOS

O Grupo de Ajuda à Criança Carente com Câncer de Pernambuco (GAC) é uma instituição sem fins lucrativos, reconhecida como de Utilidade Pública Federal (Port. 3.101/2009), Estadual (Port. 12.533/2004) e Municipal (Port. 16.753/2002), inscrita no Conselho Municipal de Assistência Social – CMAS e no Conselho Municipal de Proteção e Promoção dos Direitos da Criança e do Adolescente – COMDICA.

O GAC-PE foi criado em março de 1997 e tem por objetivo proporcionar melhoria da qualidade de vida, minimizar o sofrimento, a elevação da autoestima e a inserção na sociedade das crianças e adolescentes com câncer e de seus familiares, tendo como valores: o respeito, a transparência, a competência e o compromisso. A maioria dos pacientes atendidos são crianças e adolescentes com câncer que vêm de famílias em situação de vulnerabilidade social. A entidade possui capacidade total de até 42 pacientes internados e 1.490 pacientes.

Para o alcance destes objetivos, a entidade possui diversas atividades, conforme descrição no Quadro 2:

Quadro 2: Atividades desenvolvidas pelo GAC

Objetivo	Descrição
Capacitar equipes de saúde da família, para suspeição e diagnóstico precoce do câncer infanto-juvenil, de forma participativa, construindo protocolos de referência e organização dos serviços de atenção primária à saúde.	Projeto Diagnóstico Precoce do Câncer infanto-juvenil
Contribuir com o suporte nutricional da criança e do adolescente em tratamento de câncer.	Entrega de Cestas básicas e produtos para complemento nutricional
Minimizar o sofrimento, humanizar o atendimento elevando a autoestima, inserindo-os nas relações socioculturais.	Oficinas na Brinquedoteca
Promover mais conforto aos pacientes e seus acompanhantes durante o atendimento ambulatorial.	Fornecimento de refeições durante atendimento ambulatorial
Proporcionar um maior conforto à criança e ao adolescente com câncer internado para tratamento.	Entrega de Fraldas descartáveis

Fonte: Adaptado do Ministério da Justiça (2012)

Para a realização dessas atividades, a entidade conta com recursos oriundos de doações, parcerias com agentes públicos e privados e doações eventuais. A entidade não conta com recursos próprios para a realização das atividades. Conforme foi observado na Prestação de contas da entidade divulgada no *site* do Ministério da Justiça, o percentual de recursos recebidos pela entidade foi assim distribuído conforme Quadro 3:

Quadro 3: Fontes de Recursos que custeiam as atividades do GAC

Origem das Fontes dos Recursos	2010	2011	2012
Própria (recursos decorrentes da prestação de serviços da entidade)	-	-	-
Própria (recursos decorrentes de mensalidades /doações dos membros ou associados)	-	-	-
Privada (recursos de doações e parcerias com empresas e entidades privadas)	5%	5%	7%
Privada (recursos de doações eventuais)	93%	93%	93%
Pública (recursos de subvenções, convênios e parcerias com órgãos ou entidades públicas)	2%	2%	-
Internacional Privada (recursos de entidades e organizações internacionais)	-	-	-
Internacional Pública (recursos de países estrangeiros, ONU, etc.)	-	-	-

Fonte: Adaptado da Prestação de Contas divulgada pela entidade no site do Ministério da Justiça de 2010 a 2012.

Os dados apresentados no Quadro 3, evidencia que a entidade depende de recursos externos, tornando-se relevante então um sistema de apuração de custos que proporcione um controle eficaz dos gastos ocorridos em cada atividade, para que os recursos disponíveis possam ser utilizados de forma eficiente.

A entidade disponibilizou para o presente estudo apenas o modelo do sistema de custeio adotado pela organização, sendo que não foram disponibilizados dados financeiros. O modelo utilizado pela entidade pode ser visualizado no Quadro 4:

Quadro 4: Método de Controle de custos adotado pela entidade³

Meses	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril
Receitas				
Saldo Remanescente de 2013				
Saldo do Mês Anterior				
Saldo das Entradas do Mês				
Saldo Acumulado				
Despesas				
Despesa com Pessoal				
Subtotal				
Despesas Administrativas				
Subtotal				
Despesas Operacionais				
Subtotal				
Obrigações Tributárias				
Subtotal				
Despesas Gerais				
Subtotal				
Medicamentos/Exames				
Subtotal				
Eventos				
Subtotal				
Saldo das Saídas				
Total das Entradas				
Total das Saídas				
<u>Saldo Final</u>				

Fonte: Modelo disponibilizado pela entidade pesquisada.

O modelo evidencia que, diante das atividades exercidas pelas entidades e relevância de cada departamento para a execução das mesmas, o modelo proposto baseia-se no Método de Custeio por absorção com Departamentalização, através dos centros de custos. A entidade possui três centros de custos: 1) Centros De Custos Produtivos; 2) Centros de Custos Auxiliares e 3) Centros de Custos Administrativos. Estes centros de custos recebem os custos indiretos através de critérios de rateio preestabelecidos.

³ A Entidade disponibilizou o relatório completo, neste trabalho, porém, foi reproduzido apenas a tabela para três meses para uma melhor visualização do modelo adotado pela entidade.

Os centros de custos produtivos são aqueles que desempenham as atividades principais da organização e estão diretamente ligados aos pacientes. Este centro de custo está subdividido conforme apresentado no Quadro 5:

Quadro 5: Centros de custos elaborados.

Centro de Custos	Objetivo	Unidade de produção
Alimentação	Responsável pelo fornecimento de refeições para os pacientes e familiares atendidos no ambulatório. Trata-se de refeições produzidas pela cozinha da instituição ou fornecidas por terceiros através de parcerias	Número de Refeições produzidas
Projetos	Desenvolvimento de palestras educacionais sobre saúde em ambiente externo buscando levar conhecimentos que possam ajudar as pessoas no tratamento do câncer e inserir os pacientes na sociedade	Número de eventos e palestras realizadas
Assistencial	Como os pacientes alcançados pelo GAC são de famílias carentes, essa atividade consiste em entrega de fraldas e realização de exames para os pacientes.	Número de itens entregues
Nutricional	Entrega de cestas básicas e produtos nutricionais com o intuito de proporcionar mais conforto e suporte nutricional as crianças atendidas pelo GAC	Cestas Básicas concedidas
Brinquedoteca	Este departamento existe para minimizar o sofrimento e humanizar o atendimento elevando a autoestima, inserindo-os nas relações socioculturais.	Número de crianças recebidas

Fonte: Elaborado com base na pesquisa realizada na entidade.

O Critério de rateio para as atividades dos centros de custos produtivos será o volume de atividades realizadas por cada departamento. Podemos exemplificar da seguinte forma, conforme o Quadro 6:

Quadro 6: Critério de Rateio para os custos Indiretos nos Centros de custos produtivos

Centro de Custos	Atividades Realizadas ⁴	Rateio dos custos Indiretos
Centro de custos de alimentação	5 mil pratos concedidos	36,76%
Centro de custos de projetos	3 eventos realizados	0,02%
Centro de custos assistencial	8 mil fraldas entregues	58,81%
Centro de custos nutricional	200 cestas básicas entregues	1,47%
Centro de custos da brinquedoteca	400 crianças recebidas	2,94%

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados da entidade.

⁴ Todo o volume de dados foi apenas colocado como forma de exemplificar o critério de rateio utilizado, sem se referir ao volume de atividades real da entidade.

O terceiro tipo de centro de custos é o Centro de Custo Auxiliar. Este existe para prestar serviços que servem de suporte aos centros produtivos. Este centro de custos está subdividido em: recepção e o almoxarifado e terão seus custos rateados com base no número de funcionários.

Por fim, os centros de custos administrativos estão subdivididos em: Coordenação do voluntariado; Administração financeira; Relacionamento Institucional; e Administração geral. Assim como o Centro de Custos Auxiliar, o Centro de Custos Administrativo terá como critério de rateio o número de funcionários.

Diante disso, foi sugerida uma proposta de modelo de controle de custos para a entidade, de forma que esta apure seus custos inerentes a cada atividade. Vale salientar que os custos indiretos rateados para os Centros de Custos Auxiliar e Administrativo referem-se aos gastos inerentes à entidade como um todo e que não são específicos de apenas um centro de custo, tal como energia elétrica, água, telefone.

Os custos indiretos que ocorrerem no centro produtivo serão rateados entre os seus departamentos conforme os critérios anteriormente citados.

Quadro 7: Modelo de controle de custos proposto.

Meses	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril
Receitas				
Saldo Remanescente de 2013				
Saldo do Mês Anterior				
Saldo das Entradas do Mês				
Saldo Acumulado				
Centros de custos Produtivos				
Alimentação				
<i>Custos Diretos</i>				
Salários e encargos				
Matéria Prima para o preparo				
Outros custos diretos				
<i>Custos Indiretos (conforme critério de rateio)</i>				
<i>Depreciação dos bens do Ativo Imobilizado</i>				
<u>SUBTOTAL</u>				
Projetos				
<i>Custos Diretos</i>				
Salários e encargos				
Material utilizado nas palestras e eventos				
Outros custos diretos				
<i>Custos Indiretos (conforme critério de rateio)</i>				
<i>Depreciação dos bens do Ativo Imobilizado</i>				
<u>SUBTOTAL</u>				
Assistencial				

<i>Custos Diretos</i>				
Salários e encargos				
Medicamentos entregues				
Fraudas entregues				
Exames realizados				
Outros custos diretos				
<i>Custos Indiretos (conforme critério de rateio)</i>				
<i>Depreciação dos bens do Ativo Imobilizado</i>				
<u>SUBTOTAL</u>				
Nutricional				
<i>Custos Diretos</i>				
Salários e encargos				
Alimentos para a cesta básica				
Produtos Nutricionais entregues				
Outros custos diretos				
<i>Custos Indiretos (conforme critério de rateio)</i>				
<i>Depreciação dos bens do Ativo Imobilizado</i>				
<u>SUBTOTAL</u>				
Brinquedoteca				
Salários e encargos				
Outros custos diretos				
<i>Custos Indiretos (conforme critério de rateio)</i>				
<i>Depreciação dos bens do Ativo Imobilizado</i>				
<u>SUBTOTAL</u>				
Centros de custos Auxiliar				
Recepção				
<i>Custos Diretos</i>				
Salários e encargos				
Material de expediente				
Outros custos diretos				
<i>Custos Indiretos (conforme critério de rateio)</i>				
<i>Depreciação dos bens do Ativo Imobilizado</i>				
<u>SUBTOTAL</u>				
Almoxarifado				
<i>Custos Diretos</i>				
Salários e encargos				
Material de expediente				
Outros custos diretos				

<i>Custos Indiretos (conforme critério de rateio)</i>				
<i>Depreciação dos bens do Ativo Imobilizado</i>				
<u>SUBTOTAL</u>				
Centros de custos Administrativos				
Coordenação do voluntariado				
<i>Custos Diretos</i>				
Salários e encargos				
Material de expediente				
Outros custos diretos				
<i>Custos Indiretos (conforme critério de rateio)</i>				
<i>Depreciação dos bens do Ativo Imobilizado</i>				
<u>SUBTOTAL</u>				
Administração financeira				
<i>Custos Diretos</i>				
Salários e encargos				
Material de expediente				
Outros custos diretos				
<i>Custos Indiretos (conforme critério de rateio)</i>				
<i>Depreciação dos bens do Ativo Imobilizado</i>				
<u>SUBTOTAL</u>				
Relacionamento Institucional				
<i>Custos Diretos</i>				
Salários e encargos				
Material de expediente				
Outros custos diretos				
<i>Custos Indiretos (conforme critério de rateio)</i>				
<i>Depreciação dos bens do Ativo Imobilizado</i>				
<u>SUBTOTAL</u>				
Administração geral				
<i>Custos Diretos</i>				
Salários e encargos				
Material de expediente				
Outros custos diretos				
<i>Custos Indiretos (conforme critério de rateio)</i>				
<i>Depreciação dos bens do Ativo Imobilizado</i>				
<u>SUBTOTAL</u>				
<u>TOTAL DAS SAÍDAS</u>				
Total das Entradas				

Total das Saídas				
Saldo Final				

Fonte: Elaborado pelos autores a partir da ITG (2002).

Este modelo resumido apresentado no Quadro 7 tem como objetivo auxiliar a responder algumas questões de controle tais como: as variações no volume de atividades, os custos específicos a cada atividade e o valor dos custos indiretos atribuídos a cada um. Vale ressaltar, que uma limitação deste modelo é o fato de todo critério de rateio ser arbitrário, ou seja, é resultante de uma análise pessoal, sendo que poderiam ser adotados outros critérios para os custos indiretos, alterando, assim, a mensuração dos custos totais para cada departamento.

Percebe-se que o modelo inicial da entidade assemelha-se muito mais a uma demonstração do resultado do exercício sem apresentar os custos incorridos por área da organização, o que não facilitava o olhar da gestão para áreas que necessitariam de redução de gastos, nem apontavam áreas eficientes da entidade. Por outro lado, o modelo proposto proporciona uma visão da organização como um todo, permitindo perceber como cada setor entidade participa da prestação dos serviços à sociedade e os gastos incorridos em cada área para que esses serviços sejam prestados.

A metodologia aplicada neste estudo, para a elaboração do modelo de custos proposto para a entidade, percorreu o mesmo caminho dos estudos de Zacarias et al. (2008), Fagundes (2012) e Lunardi e Marian (2012), visto que propôs o gerenciamento dos gastos por departamento a fim de alcançar um melhor controle dos custos por área da organização.

O modelo proposto adotou o rateio para o controle dos custos visto que este é o método aceito pela legislação brasileira para fins fiscais e societários, mesmo considerando que o mesmo possui ineficiência para a tomada de decisões, decorrente da inexatidão e arbitrariedade na escolha dos critérios de rateio.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste estudo foi adaptar um modelo de apuração de custos apropriado às necessidades do Grupo de Ajuda à Criança Carente com Câncer em Pernambuco, uma entidade sem fins lucrativos, reconhecida como Utilidade Pública Federal com base nas normas brasileiras de contabilidade.

O relatório das visitas *in-loco* apontava para procedimentos de apuração de despesas e ao fim do período realizava a verificação dos recursos disponíveis e dos gastos sem segregação das receitas e despesas, conforme exigido pela ITG 2002. O modelo sugerido através deste trabalho dividiu a organização em centros de custos, elencou as atividades de cada um e definiu critérios de rateio para os custos indiretos.

Como contribuição da pesquisa, destaca-se a elaboração de um modelo que auxilie o gestor a controlar os gastos da organização sem fins lucrativos, procurando garantir a realização das atividades de forma eficiente e eficaz, integrando as diversas áreas da organização de forma que seja destacado como cada uma delas contribui para o alcance dos objetivos da entidade e como cada uma utiliza os recursos disponíveis para o alcance dos alvos organizacionais.

Considerando que uma limitação deste modelo é o fato de todo critério de rateio ser arbitrário, ou seja, é resultante de uma análise pessoal, sendo que poderiam ser adotados

outros critérios para os custos indiretos, alterando assim a mensuração dos custos totais para a entidade, acredita-se que o modelo proposto pode auxiliar a gestão no melhor controle dos seus gastos e um mapeamento dos centros de custos com maior utilização dos recursos disponíveis para a execução das atividades da entidade. Para estudos futuros, sugere-se testar de forma gerencial um modelo com base em outros critérios de rateio para testar a eficiência de monitoramento de gastos.

REFERÊNCIAS

ALVES, A.D.F.; SILVA, A.P.B.; CARMO, J.P.S.; JUPETIPE, F.K.N.; MÁRIO, P.C. A utilização de Instrumentos de Contabilidade Gerencial em entidades do Terceiro Setor. **Anais...** III Congresso Nacional de Administração e Ciências Contábeis - AdCont 2012, Rio de Janeiro.

BORGET, A.; ALVES, R.V.; SCHULTZ, C.A. Processo de implementação de um sistema de gestão de custos em hospital público: um estudo das variáveis intervenientes. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, UFSC, Florianópolis, v.7, n°14, p. 97-120, jul./dez., 2010.

CALEGARE, L.; PEREIRA, B.A.D. Tipos de receitas que podem ser captadas pelas Entidades do Terceiro Setor. **Anais...** In: Congresso Responsabilidade e Reciprocidade. Fundação AntonioMeneghetti& Faculdade AntonioMeneghetti – Recanto Maestro | 2011.

FAGUNDES, J.A.; BUTNER, L.B.; MACIEL, N. P. Formalização Contábil em Entidade de Assistência Social: Um Estudo de Caso sob a Ótica da Gestão de Custos. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 12, n. 21, p. 59-67, 1º semestre 2012.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GOMES, M.C.S.; FILHO, J.F.R.; LAGIOIA, U.C.T.; SANTIAGO, H.L.F; LIMA, A.E.A.; GOMES, R.B. Uma Abordagem Comparativa Acerca da Utilização de Sistemas de Custos em Hospitais Públicos e Privados da Região Metropolitana do Recife. **Anais...**In: I Seminário UFPE de Ciências Contábeis. Recife, Pernambuco 17 à 19 de Setembro de 2007.

IBGE (2010) **As Fundações Privadas e Associações sem fins lucrativos no Brasil**. Disponível em: <ftp://ftp.ibge.gov.br/Fundacoes_Privadas_e_Associacoes/2010/fasfil.pdf>

JC Online (2013). **Saúde destina R\$ 48,9 milhões para Santas Casas de Pernambuco**. Disponível em: <<http://jconline.ne10.uol.com.br/canal/cidades/saude/noticia/2013/12/23/saude-destina-r-489-milhoes-para-santas-casas-de-pernambuco-110691.php>>

JÖNSSON, S.; LUKKA, K. There and Back Again: Doing Interventionist Research in Management Accounting. **Handbooks of Management Accounting Research**; Volume 1, 2006, Pages 373–397.

LEONE, G. S. **Curso de contabilidade de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LIMA, Sheyla Maria Lemos et al. Hospitais filantrópicos e a operação de planos de saúde próprios no Brasil. **Rev. Saúde Pública** [online]. 2007, vol.41, n.1, pp. 116-123.

LONGO, C.F.P.; LEAL, E.A.; MEDEIROS, C.R.O. A gestão de custos no terceiro setor: um estudo de caso. **Anais....** In: XII SemeAd, 2009, São Paulo.

LUNARDI, M.A.; MARIAN, S. Sistema de custo para o terceiro setor: um estudo de uma instituição de longa permanência de idosos no alto vale do Itajaí. **Revista Eletrônica do Alto Vale do Itajaí**, n.2, dezembro, 2012.

MADEIRA, G.J; TEIXEIRA, M.F. Custos Hospitalares: uma proposta de implantação. **Contabilidade Vista e Revista**, Belo Horizonte, v.15, n.3, p.45-61; dez.2004.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos** - 9.ed. – São Paulo : Atlas, 2003.

MARTINS, O.S.; NETO PEDROSA, C.P.; ARAÚJO, A. O. A Gestão Estratégica de Custos nas Organizações do Terceiro Setor: um estudo de caso no Estado da Paraíba. **Revista Contabilidade Vista e Revista**; Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 19, n. 2, p. 61-84, abr./jun. 2008.

SCARPIN, J.E.; SANTOS, A.C. Práticas de custeio no terceiro setor: investigação sob a perspectiva da teoria da demanda, de sua adoção e relação com a *accountability* da organização. **Estudo & Debate**, Lajeado, v.19, n.2, p. 7-27, 2012.

ZACARIAS, F.L.B.; LEONARDO, V.S.; SILVA, A.T.; BORINELI, M.L. A utilização do Custeio Integral no Processo de Apuração e Evidenciação de Custos em Entidades do Terceiro Setor: o caso de uma instituição de longa permanência de idosos. **Revista Contabilidade Vista e Revista**, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 19, n. 4, p. 85-106, out./dez. 2008.